

A DISCIPLINA DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DE TRIBUTOS FEDERAIS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Niliane Meira Lima

Juíza Federal

Introdução. 1. A compensação no Código Civil e no Código Tributário Nacional. 2. Evolução legislativa e disciplina da compensação em matéria tributária. 2.1. As Leis nº 8.212/91 e 8.383/91. 2.2. A Lei nº 9.430/96. 2.3. A Lei nº 10.637/02. 2.4. A Lei nº 10.833/03. 3. Os regimes atuais de compensação e seus efeitos. Conclusão. Referências.

Resumo: Trata-se de estudo referente à evolução legislativa da compensação de créditos do sujeito passivo da relação jurídico-tributária decorrentes de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais arrecadados pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS - ou pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Palavras-chave: Compensação. Código Tributário Nacional, art. 170. Extinção do crédito tributário. Lei nº 8.212/91. Lei nº 8.383/91. Lei nº 9.430/96. Lei nº 10.637/02. Lei nº 10.833/91.

INTRODUÇÃO

A compensação de crédito do sujeito passivo da relação jurídico-obrigacional decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições é matéria que tem sido objeto de grande atenção, tanto por parte dos doutrinadores, quanto da jurisprudência pátria. Tal fato decorre na enorme quantidade de lides que têm como ponto central as regras pertinentes à compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, a qual restou deveras demandada

em face, principalmente, das investidas do legislador pátrio, notadamente a contar da Constituição Federal de 1988, na instituição de tributos e contribuições sem respaldo constitucional. Esse fato importou no pagamento indevido de diversos tributos, como se tem, a exemplo, o caso do FINSOCIAL, com alíquotas majoradas e a contribuição previdenciária incidente sob o pró-labore instituída pela Lei nº 8.212/91.

Outros fatos que também importaram para o incremento da utilização da compensação como forma de extinção do crédito tributário foi a recessão e o aumento da carga tributária no País, que têm crescentemente tornado difícil o cumprimento das obrigações tributárias principais através do pagamento em espécie, utilizando-se, assim, os contribuintes, através da compensação, dos créditos que possuem em razão de pagamentos indevidos, principalmente em face de instituições de tributos em desconformidade com a Constituição Federal de 1988 ou mesmo por conta de ressarcimento de créditos presumidos ou decorrentes de aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Dessa forma, passou-se a notar, paulatinamente, a busca do aprimoramento da legislação pátria, a fim de tornar o mecanismo da compensação de fácil utilização, o que passaremos a analisar.

1. A COMPENSAÇÃO NO CÓDIGO CIVIL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Nos termos do Código Civil, a conceituação de compensação, tratada nos arts. 368 usque 380, dá-se mediante a seguinte operação: “*Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.*”.

Daí extrai-se que, primitivamente, a compensação opera a extinção total ou parcial da obrigação, na medida em que se dê o encontro de débitos e créditos das mesmas pessoas.

A compensação, como se sabe, quando o crédito utilizado para o encontro de contas é de tributos, é regulada pelo Código Tributário Nacional, sendo tratada pelo seu art. 156, inciso II, como modalidade de extinção do crédito tributário. Já o art. 170, caput, trata a matéria prevendo seu disciplinamento pelo legislador ordinário, segundo a dicção de que “*A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*”.

Sendo assim, o que o Código Tributário Nacional autoriza é a compensação de crédito líquido e certo, vencido ou vincendo, do sujeito passivo com crédito tributário da Fazenda Pública.

Não se pode olvidar que, com a compensação, ocorre pagamento. Apenas a forma de satisfação da obrigação é que se dá através de apresentação ao credor de crédito do devedor, em face do qual o crédito daquele se extingue na medida deste. A este respeito, muito bem doutrinou o mestre Aliomar Baleeiro, quando disse que *“A compensação dos códigos civil e comercial são modalidades de pagamento compulsório ou de extinção compulsória de dívidas, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança caso intentada. No direito fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público. Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar.”*¹.

Por esta razão, sendo forma de pagamento, ainda que não previsto especificamente no Código Tributário Nacional, também a compensação do crédito tributário opera-se, sempre, sob condição resolutória de posterior concordância do Fisco.

Ocorre que este tema – o do efeito da compensação em matéria tributária – deu ensejo a longas discussões no Poder Judiciário, as quais eram impulsionadas pelo fato de que uma vez sendo operado o efeito da compensação somente assim o contribuinte teria a prova da quitação de tributos que foram utilizados na compensação, a qual é indispensável ao desenvolvimento das atividades empresariais.

Temos que se pode ver na evolução da legislação uma maturação do tratamento dispensado ao tema. O crescente detalhamento da matéria foi determinado justamente pela necessidade de esclarecimento acerca dos efeitos da compensação em matéria tributária, visto que antes a insuficiência de sua positivação ocasionou, como dissemos, diversas divergências entre os contribuintes e o Fisco, notadamente em face daqueles entenderem que, uma vez formalizada a compensação, de pronto decorreria a produção do efeito da extinção do crédito tributário.

Dessa forma, o contribuinte que entendesse possuir crédito decorrente, por exemplo, de pagamento de tributo criado por lei inconstitucional, deixava de

¹ Direito Tributário Brasileiro, 6. ed. Rio de Janeiro:Forense, 1974, p. 509.

efetuar o pagamento daquele efetivamente devido com o fito de compensar com este, esperando pela sua pronta extinção, quando somente então o Fisco apresentava-lhe a condição da sua homologação ainda não verificada, o que impedia, assim, a concessão de certidões negativas de débito, justamente em face de o contribuinte não ter efetuado o pagamento do tributo por entender ter sido o crédito respectivo compensado.

2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E DISCIPLINA DA COMPENSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1. AS LEIS NºS. 8.212/91 E 8.383/91

Apesar da Lei nº 7.450/85, em seu art. 35, § 2º, e o Decreto-lei nº 2.287/87, em seu art. 7º, já terem previsto a possibilidade de compensação no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a primeira lei a tratar especificamente do tema como de direito subjetivo do contribuinte foi a Lei nº 8.383, de 31.12.1991, que em seu art. 66, com quatro parágrafos, referiu-se a todos os tributos federais, inclusive contribuições previdenciárias, pagos indevidos ou a maior, mas condicionando a compensação buscada com créditos e débitos de tributos de mesma espécie.

A esse respeito, a Lei nº 8.212, de 24.07.1991, que disciplina o custeio da Seguridade Social através do pagamento das contribuições previdenciárias, somente previa em seu art. 89 a restituição para o caso de pagamento indevido, silenciando acerca da possibilidade de compensação.

A referida Lei nº 8.212/91, além de ter tacitamente sofrido alteração em face do tratamento diverso da matéria implementado pela Lei nº 8.383/91, restou posteriormente alterada pela Lei nº 9.032, de 28.04.1995, que tratou especificamente da compensação de contribuições previdenciárias e estabeleceu limitação a 25% do valor que seria efetivamente pago na competência, e a Lei nº 9.129, de 20.11.1995, que alterou tal percentual para 30%, além de outras disposições encartadas nas mesmas.

Já a Lei nº 8.383/91 foi alterada pela Lei nº 9.069, de 29.06.1995, que incluiu no caput do art. 66 a possibilidade de compensação entre receitas patrimoniais e alterou a expressão “períodos subseqüentes” para “período subseqüente”, o que posteriormente acabou retornando à previsão originária por meio da alteração perpetrada pela Lei nº 9.250, de 26.12.1995.

Outra alteração engendrada no texto da Lei nº 8.383/91 pela Lei nº 9.250/

95, em seu art. 39, foi o condicionamento da compensação a que ela se desse somente entre imposto, taxa ou contribuição federal de mesma espécie e destinação constitucional.

Dessa disciplina, multiplicaram-se as lides referentes às discussões quanto aos efeitos da compensação e do que seriam tributos de mesma espécie, notadamente em face do que veio estabelecer a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 67/92 que, a pretexto de regulamentar a Lei nº 8.383/91 em relação aos tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, dispôs, dentre outras coisas, que a compensação somente poderia ser efetivada entre crédito e débito referente ao tributo pago com mesmo código de receita.

A discussão quanto às espécies tributárias que poderiam estar incluídas numa compensação alargou-se desde o entendimento de que se tratariam de tributos com tributos e contribuições com contribuições, até aquele que foi o consolidado pela jurisprudência pátria, segundo o entendimento firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça², qual seja o de que a compensação somente poderia operar-se entre créditos e débitos referentes à espécie tributária com mesma destinação constitucional. Assim, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – instituída com fulcro no art. 195 da Constituição Federal e destinada ao custeio da Seguridade Social, não poderia ser compensada com a contribuição para o PIS – Programa de Integração Social – a que alude o art. 239 da Constituição Federal e instituída pela Lei Complementar nº 7/70.

Outra importante consolidação jurisprudencial referente ao tema foi o firmamento do entendimento de que, a teor do que se processa com o pagamento do crédito tributário, a compensação formulada nos termos da Lei nº 8.383/91 dá-se por iniciativa do contribuinte, mediante registro fiscal nas declarações de tributos e contribuições federais devidos e está sujeita à homologação do Fisco, cabendo ao mesmo a análise de sua possibilidade e limites dos créditos e débitos apontados pelo contribuinte. Tal entendimento veio amenizar o ânimo daqueles que defendiam a impossibilidade de compensação enquanto o crédito e o débito não estivessem previamente e exaustivamente acertados e liquidados.

Realmente, enquanto o art. 170 do Código Tributário Nacional textualiza a exigência de que a compensação seja efetuada entre créditos líquidos e certos, a Lei nº 8.383/91 não menciona a mesma, sendo que não seria simplesmente nesse fato que mereceria acolhida a tese daqueles que defendem tratar-se de

² RESP nº 642.141-BA, 2ª Turma, DJU 13.09.2004, p. 230.

disciplinas de compensação distintas (a do art. 170 do CTN e a do art. 66 da Lei nº 8.383/91).

Temos que o art. 170 não encerra nenhuma disciplina, mas apenas previsão da possibilidade da compensação estar disciplinada na lei ordinária, a qual é regulamentada também pela Lei nº 8.383/91, sendo que a ausência de previsão nesta da exigência de que a compensação se dê entre créditos líquidos e certos não a dispensa, porque é intrínseco à efetivação da compensação tal característica dos créditos e débitos, ainda que, para tanto, seja percorrido procedimento prévio de apuração e liquidação.

Sendo assim, se o contribuinte aponta um crédito decorrente de pagamento indevido e demonstra querer compensá-lo através de uma declaração de tributos e contribuições federais, é evidente que, para a efetivação da compensação do débito como o crédito, mister é que seja verificado o limite do crédito e do débito. Somente assim é que se poderá, inclusive, verificar a possibilidade de compensação, visto que crédito zero não compensa valor nenhum de débito. Nesse passo, mesmo na sistemática da Lei nº 8.383/91, a compensação, ao final, ainda que formulada pela iniciativa do contribuinte, depende do instante de apuração e liquidação dos créditos.

Foi esse entendimento, inclusive, que também aquietou a discussão sobre ser a ação do mandado de segurança via processual judicial hábil, para ser pleiteada a compensação de créditos tributários. A tese contrária a esse entendimento fixava-se na idéia de que, sendo tal via imprestável à dilação probatória onde seria liquidado o crédito e apurado o débito, a compensação não poderia ser efetuada por autorização judicial mandamental.

A solução encontrada pela jurisprudência foi prestigiar o alcance da decisão proferida em sede de mandado de segurança, segundo a qual, no mesmo, e até em vias processuais de cognição exauriente em que a dilação probatória não é deflagrada, o que se assegura é a compensabilidade e/ou os critérios a serem adotados na compensação, sem que isso signifique a afirmação de um limite do valor nominal do crédito. Nesse sentido, vale a transcrição da seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça que bem reflete o raciocínio em que culminou a evolução das discussões: “*Tributário. Compensação, Tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação (CTN, ART. 150), a compensação constitui um incidente desse procedimento, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária, ao invés de antecipar o pagamento, registra na escritura fiscal o crédito oponível à Fazenda, que tem cinco anos, contados do fato gerador, para a respectiva homologação (CTN, ART. 150, PAR. 4.);*”

esse procedimento tem natureza administrativa, mas o juiz pode, independentemente do tipo da ação, declarar que o crédito é compensável, decidindo desde logo os critérios da compensação (v.g., data do início da correção monetária). Embargos de divergência acolhidos.”³

Veja-se que o prazo para homologação da compensação, nos tributos lançados por homologação, dá-se assim como ocorre em relação ao pagamento, ou seja, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Enquanto a regulamentação do art. 66 da Lei nº 8.383/91, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, deu-se através da Instrução Normativa nº 67/92, como já mencionado acima, no âmbito do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS –, ou seja, em relação às contribuições arrecadadas pelo mesmo, a regulamentação deu-se através da Ordem de Serviço Conjunta INSS/DAF nº 17/93, a qual também previu a compensação por iniciativa do contribuinte através de registro sujeito à homologação do Fisco, mas ensejou diversas discussões judiciais em face de prever a necessidade de prévio consentimento do Chefe do Posto de Arrecadação, no caso de se tratar a compensação de contribuições pagas indevidamente até 31.12.1991. Porém, os Tribunais pátrios reconheceram a ilegalidade de tal óbice em face do princípio da legalidade, uma vez que a própria lei não previa tal condição, como se extrai, a exemplo, da decisão proferida pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na Apelação Cível nº 1379311, do Rio Grande do Sul (DJU 27.03.96, p. 19.298).

Posteriormente, no que diz respeito às contribuições arrecadadas pelo INSS, foi editada a Ordem de Serviço Conjunta nº 51/96, que expressamente revogou a O.S. INSS/DAF nº 17/93, que encartou as disposições trazidas pela Lei nº 9.129/95, notadamente a limitação do valor da compensação já mencionada acima e, ainda, o condicionamento da compensação a não ter sido repassado a terceiro através do custo de bens ou serviços o valor correspondente ao tributo pago indevidamente, ou seja, estabeleceu a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional às contribuições previdenciárias.

Essa foi outra disposição que provocou inúmeras discussões judiciais, sob alegação dos contribuintes de que tal disposição seria relacionada, pelo art. 166 do Código Tributário Nacional, à disciplina dos tributos indiretos, ou seja, tributos que, por sua estrutura e natureza, comportam a transferência a terceiro do custo inicialmente suportado pelo contribuinte de direito, como ocorre no

³ Julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 78301-BA, pela Primeira Seção, em 11.12.1996, com publicação no DJU de 28.04.1997.

caso do ICMS, e não aos tributos diretos, como são as contribuições previdenciárias. Foi essa a tese vencedora, tendo sido o referido óbice afastado pela jurisprudência pátria, em inúmeros casos concretos.

Outra regulamentação acerca da compensação de contribuições previdenciárias arrecadadas pelo INSS é a encartada na Orientação Normativa nº 8/97, a qual condensa as regras trazidas na redação do art. 89 da Lei nº 8.212/95, após as alterações provocadas pela Lei nº 9.129/95, as quais, pelo princípio da especialidade da lei, aplicam-se quando se trate de compensação de contribuições administradas pelo INSS, sem prejuízo de aplicação subsidiária da lei nº 8.383/91.

Pelo exposto, restou que, pelo quadro normativo existente até dezembro de 1996, quando foi editada a Lei nº 9.430/96, objeto do estudo que segue, a compensação de tributos e contribuições pagos a maior ou indevidamente era regulada pelas Leis nº 8.212/91 e 8.383/91, sendo aquela dirigida às contribuições arrecadadas pelo INSS e esta aos tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, aplicando-se subsidiariamente àquelas.

2.2. A LEI Nº 9.430/96

A Lei nº 9.430, de 27.12.1996, em seu art. 74, trouxe importante inovação na disciplina da compensação de tributos e contribuições previdenciárias arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal. Em suma, tratou, em seu art. 74, da possibilidade de compensação de tributos e contribuições de diferentes espécies, desde que administrados pela referida secretaria.

A diferença entre o regime da compensação estatuído pela Lei nº 8.383/91 e o que veio encartado na Lei nº 9.430/96 reside na possibilidade de, através deste, ser efetuada compensação entre tributos de diferentes espécies e dever ser ela precedida de requerimento do contribuinte à Secretaria da Receita Federal, o que não ocorre com o outro regime, no qual a compensação inicia-se por ato de contribuinte, mediante registro fiscal.

Nesse passo, para que o contribuinte pudesse proceder à compensação da Lei nº 9.430/96, necessitava formular requerimento de compensação com a discriminação dos tributos, cujo pagamento apontasse indevido e daqueles que se constituíam de crédito da Fazenda.

Inicialmente, a necessidade de formulação de prévio requerimento chegou a ser impugnada judicialmente, entendendo os contribuintes que poderiam

proceder à compensação de tributos de diferentes espécies da mesma forma engendrada pela Lei nº 8.383/91, ou seja, por sua iniciativa e mediante simples registro fiscal. Porém, tal tese restou rechaçada pela jurisprudência pátria, a qual prestigiou a necessidade de prévio requerimento, levando em conta a necessidade de organização financeira do Estado, já que se tratava de compensação entre tributos com diversas destinações orçamentárias.

A Lei nº 9.430/96 foi regulamentada pelo Decreto nº 2.138/97, o qual atrelou o pedido de compensação formulado pelo contribuinte a pedido de restituição ou ressarcimento do tributo que seria utilizado como crédito na compensação, de forma que na análise dos pedidos formulados, necessariamente, a autoridade fiscal analisa o pedido de ressarcimento ou restituição, a fim de verificar a real existência do crédito do contribuinte e, depois, analisa o pedido de compensação.

O referido decreto, previu, ainda, que a efetivação da compensação dá-se através de lançamentos contábeis feitos pela autoridade fiscal à conta do respectivo crédito tributário, bem como previu o procedimento para cobrança do crédito tributário remanescente, estando o mesmo sujeito a multa e juros, ou restituição mediante ordem bancária do crédito remanescente do contribuinte.

Por sua vez, a norma administrativa regulamentadora da disciplina inaugurada pela Lei nº 9.430/96 foi a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 21/97, a qual previu os procedimentos atinentes à restituição, ao ressarcimento e à compensação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria Receita Federal, dentre os quais, em seu art. 14, que a compensação de tributos e contribuições de mesma espécie pode ser efetuada independentemente de prévio requerimento do contribuinte.

Tal disposição teve o condão de explicitar que a Administração reconheceu a permanência da vigência simultânea dos regimes de compensação engendrados pelas Leis nºs. 8.383/91 e 9.430/96, matéria que foi debatida em face da existência de entendimento diverso, qual seja o de que, a contar da Lei nº 9.430/96, todo pedido de compensação necessitaria de prévio requerimento administrativo.

A referida instrução normativa teve importante alteração pela Instrução Normativa nº 73/97 e acabou por ser revogada pela Instrução Normativa nº 210/2002, revogação esta que decorreu das alterações perpetradas no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002, as quais veremos a seguir.

2.3. A LEI Nº 10.637/2002

A Lei nº 10.637/2002, em seu art. 49, objeto da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29.08.2002, trouxe importantíssima alteração ao art. 74 da Lei nº 9.430/96. A referida norma tratou do procedimento de compensação referente a crédito apurado pelo sujeito passivo relativamente, indistintamente, a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, ou seja, tratando-se ou não de tributo de mesma espécie.

Outra diferença do novo procedimento referiu-se à necessidade de declaração de compensação por parte do contribuinte. A partir daí, a compensação prescinde de prévio requerimento à autoridade fiscal, bastando que o contribuinte o faça mediante declaração de compensação com discriminação do crédito apontado e do crédito tributário que se pretende quitar pela compensação.

Daí ressurgiram as discussões ainda hoje pendentes quanto a ter o procedimento inaugurado pela Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 210/2002, passado a ser exclusivo ou coexistente com aquele de que trata a Lei nº 8.383/91.

Outra importante disposição trazida pelo novo regime foi a de que a declaração de compensação extingue, de logo, o crédito tributário, sob condição resolutória de posterior homologação pelo Fisco, assim como se dá em relação ao pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. A este respeito, a lei também previu a conversão automática dos pedidos de compensação pendentes de apreciação e formulados nos termos da Lei nº 9.430/96 em declarações de compensação, para todos os efeitos.

Veja-se que, nada obstante tenha a lei silenciado acerca da reunião, pelos seus termos, dos regimes de compensação até então existentes (o da Lei nº 8.383/91 e o da Lei nº 9.430/96), referiu-se indistintamente a créditos de tributos e contribuições pagos indevidamente administrados pela Receita Federal, como visto acima, razão pela qual devemos considerar que aquelas declarações de compensação feitas pelo registro fiscal do contribuinte, na forma da Lei nº 8.383/91, continuaram em plena valia, caso pendentes de apreciação pelo Fisco.

A Lei nº 10.637/2002 trouxe, ainda, em alteração ao art. 74 da Lei nº 9.430/96, outra importante dicção, quando previu a vedação de compensação do saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física e dos débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

Nesse passo, temos que, a contar da alteração trazida pela Lei nº 10.637/02, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, apenas o regime de compensação previsto na Lei nº 9.430/96 passou a vigor, sendo feita mediante simples declaração (e não mais mera escrita fiscal ou requerimento administrativo) do contribuinte, a qual, de pronto, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação do Fisco.

2.4. A LEI Nº 10.833/2003.

Tomando-se em conta a evolução legislativa descrita acima, vê-se, porém, que efetivamente a mesma foi conduzida para um detalhamento necessário da matéria, o que se deu por meio da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, novamente em alteração ao art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Dizemos necessário o detalhamento porque, apesar da legislação anterior ao advento da referida lei já ter tratado da forma de compensação dos créditos administrados pela Secretaria da Receita Federal, as mais intrincadas questões que acabavam batendo à porta do Poder Judiciário diziam respeito, em seu ponto nodal, à questão dos efeitos da compensação, seja na modalidade de registro em escrita fiscal feita nos termos da Lei nº 8.383/91, de requerimento administrativo ou de declaração de compensação, feitos na forma da Lei nº 9.430/96. Daí porque ter sido bem vinda a regulação promovida pela lei de 2003.

A referida lei, tratando ainda amplamente de modalidade de compensação destinada aos créditos de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, reafirmou a declaração de compensação como meio hábil à sua efetivação e o efeito da extinção do crédito tributário sob condição resolutória de posterior homologação, mas de forma salutar estabeleceu expressamente que o prazo para tal homologação é de 5 (cinco) anos contados do protocolo da declaração, devendo a autoridade administrativa notificar o contribuinte após a decisão para em 30 (trinta) dias pagar ou interpor “manifestação de inconformidade” no caso de crédito compensado indevidamente, ou seja, cuja compensação não foi homologada.

Transcorrido o prazo sem pagamento, o crédito cuja compensação não foi homologada é inscrito em Dívida Ativa. Interposta “manifestação de inconformidade”, do seu julgamento cabe recurso ao Conselho de Contribuintes. Tanto a referida impugnação quanto este recurso têm como efeito a suspensão da

exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, conforme estabelece o § 11º da nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A Lei nº 10.833/03 também veio estabelecer vedação de compensação, além do saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física e dos débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação (incisos I e II do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, acrescidos pela Lei nº 10.637/02), dos débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição, em Dívida Ativa da União, dos créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo, e dos débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal, embora tenha, agora, restringido tal vedação à efetivação da compensação através da declaração de compensação a que alude o parágrafo primeiro.

Essa restrição se dá porque, embora a lei impeça a compensação de tais valores pelo sujeito passivo, através de utilização de declaração de compensação, determina que a compensação se dê de ofício pela autoridade administrativa, como ocorre em relação aos créditos do sujeito passivo em relação a débitos inscritos em Dívida Ativa ou incluídos no Refis, nessa ordem de prioridade, o que se encontra exaustivamente regulamentado na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 210/2002.

A Lei nº 10.833/03 veio prever, ainda, através do § 6º do art. 74, a confissão de dívida decorrente da declaração de compensação. Pelos seus termos, quando o contribuinte declara o crédito que possui e o débito com o Fisco que pretende compensar, está a confessar a ocorrência deste. Por isso que, sob a alegação de aplicação desse dispositivo, a Secretaria da Receita Federal aplica o disposto no § 5º do art. 21 da Instrução Normativa nº 201/02, segundo o qual a compensação de tributo, ou contribuição lançado de ofício, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto relativamente à discussão quanto à existência ou exigibilidade do crédito tributário que na declaração de compensação é informado como devido.

Evidentemente que, referindo-se tal renúncia e desistência a efeito material da declaração de compensação, não se pode atribuir o mesmo aos requerimentos de compensação ou declarações formalizados pelo registro fiscal nos termos da Lei nº 8.383/91 e formulados antes de 29.12.2003, data do início da vigência da Lei nº 10.833/03.

3. OS REGIMES ATUAIS DE COMPENSAÇÃO E SEUS EFEITOS.

O Código Tributário Nacional, como vimos, exige, em seu art. 170, a autorização legal para a compensação tributária, ao passo que autoriza que a lei também estabeleça condições para a mesma.

Nesse passo, no âmbito das contribuições arrecadadas pelo INSS, a compensação se dá nos termos do art. 89 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se de forma subsidiária (por ser aquela lei especial) o art. 66 da Lei nº 8.383/91. A regulamentação administrativa nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional dá-se pelos artigos 247 a 254 do Decreto nº 3.048/99, com as especificações trazidas pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100/03.

A compensação de contribuições arrecadadas pelo INSS efetiva-se por iniciativa do contribuinte, através de declaração na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), somente podendo referir-se a contribuições de mesma espécie. Tal compensação está limitada, ainda, ao equivalente a 30% do valor que seria, na competência, recolhido pelo INSS, hipótese em que o crédito do sujeito passivo é transposto para ser utilizado em compensação na competência seguinte, devidamente atualizado.

Já no âmbito dos tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, até o advento da Lei nº 10.637/02, a compensação operava-se através de declaração por simples registro fiscal do contribuinte, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, tratando-se de tributos e contribuições de mesma espécie, ou por meio de requerimento de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, quando se tratasse de tributos ou contribuições de diferentes espécies.

A contar do advento da Lei nº 10.637/02, a compensação de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal passou a operar-se nos termos da nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96 por declaração de compensação preenchida pelo contribuinte, tratando-se ou não de tributos e contribuições de mesma espécie.

A respeito dos regimes de compensação dos tributos e contribuições arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, temos que não merece guarida a tese de que, mesmo a contar daí, subsistiram os dois regimes de compensação, uma vez que a lei veio indistintamente, como visto acima, referir-se a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, no intuito de simplificar e uniformizar os procedimentos referentes à compensação.

Aliás, a esse respeito, muito bem sintetizou o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, quando do julgamento da Apelação Cível nº 213.551/RJ, por sua

Segunda Turma (DJU 17.11.03, p. 149), nos seguintes termos: “(...) - *No regime da Lei nº 8.383, de 1991, a compensação só podia ocorrer entre tributos da mesma espécie, não sendo exigido qualquer requerimento prévio à autoridade administrativa para sua realização, nos tributos lançados por homologação. – Em contrapartida, no regime da Lei nº 9.430, de 1996, a Secretaria da Receita Federal estava autorizada a compensar os créditos a ela oponíveis com quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração, mediante pedido formulado pelo contribuinte. Com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro do mesmo ano, pretendeu o legislador a combinação desses dois regimes, de modo a autorizar a compensação de quaisquer tributos ou contribuições administrados pela SRF, independentemente de prévio requerimento a ela dirigido. - Impõe-se reconhecer, dessa forma, em razão da nova legislação que rege a matéria, a possibilidade de compensação de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, sem os limites outrora estabelecidos, e independentemente de prévia autorização da Fazenda Pública, a partir do permissivo legal. Precedentes do STJ (Resp 477592/PE, Rel. Min. José Delgado, in DJ 10/03/2003). (...)”.*

Daí que, tanto na esfera do INSS quanto da Secretaria da Receita Federal, embora existam especificações quanto a um e a outro, a compensação opera-se mediante declaração do sujeito passivo, a qual, por denunciar uma forma de extinção do crédito tributário, produz tal efeito, embora sob condição resolutória de posterior homologação do Fisco em prazo idêntico ao de constituição do crédito tributário. Por essa mesma razão, enquanto pendente de apreciação pelo Fisco a declaração de compensação, como a mesma opera extinção do crédito tributário, não pode ser este exigido do contribuinte. Em contrapartida, em caso de não-homologação da declaração de compensação pelo Fisco, restará ao contribuinte o pagamento do crédito tributário acrescido de juros e multa.

Cumprе salientar, ainda, que além das regras legais e infralegais relativas à compensação tributária, a mesma se sujeita, ainda, a critérios de correção dos créditos e de prescrição, esta que a própria lei ressalva como óbice à compensação, no caso de já estar prescrito o direito de ação do contribuinte ou ter este decaído do direito de pleitear a restituição do tributo ou contribuição que se alega ter sido pago indevidamente ou a maior, uma vez que, necessariamente, previamente à análise da declaração de compensação, há, sempre, uma submissão à apreciação do Fisco de declaração de existência de crédito restituível.

CONCLUSÃO

A evolução legislativa em matéria de compensação tributária tem mostrado a busca do legislador pelo esclarecimento e simplificação do seu tratamento. Nesse contexto, as leis têm papel fundamental para a fixação dos efeitos dos pedidos ou declarações de compensação, posto ser este o elemento que mais tem influência na esfera jurídica do sujeito passivo enquanto pende de apreciação a declaração ou o pedido respectivo, uma vez que são os mesmos que definem sua sujeição ao Fisco em relação ao crédito tributário que se deixa de pagar, sob pretexto de estar sendo objeto de compensação.

A partir daí, as normas regulamentares, editadas com esteio no art. 100 do Código Tributário Nacional, têm importante função na orientação do sujeito passivo, uma vez que a burocracia inerente à organização do Estado, a qual embora se busque amenizar, nunca será totalmente eliminada, torna necessário o seguimento de formalidades para o exercício de direitos reconhecidos em lei, como no caso da compensação tributária. Tais normas, evidentemente, nunca devem deixar de ser materialmente cotejadas com aquelas que aparentemente lhe dão respaldo formal de existência, a fim de que seja verificado estar sendo ou não, em cada caso, tolhido o direito à compensação.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19a. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.